

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1283/2024-T

Tema: ISV – Tributação de veículos usados provenientes de outros Estados-membros da União Europeia – Artigo 11.º do CISV – Conformidade com o artigo 110.º do TFUE

SUMÁRIO:

- I. «O artigo 110.º do TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que não tem em conta, para efeitos do cálculo do montante de um imposto sobre veículos, quando é aplicado a um veículo usado proveniente de outro Estado-membro, a desvalorização da componente ambiental deste imposto na mesma proporção e nos mesmos termos em que o faz em relação à componente cilindrada do referido imposto se, e na medida em que, o montante do imposto cobrado sobre o referido veículo importado exceder o montante do valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados» [sublinhado nosso] – cfr. Despacho do Tribunal de Justiça da União Europeia de 6 de fevereiro de 2024, proferido no âmbito do processo n.º C-399/23 (Caso OSÓQUIM).
- II. «[A] resposta dada à questão prejudicial [...] será sempre de matriz relativa e não absoluta, dependendo da avaliação que se faça entre o valor de ISV cobrado (e contestado [...]) e o valor de imposto implícito em veículos usados nacionais equivalentes» [sublinhado nosso] – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24 de abril de 2024, proferido no âmbito do processo n.º 25/23.8BALS.B.

DECISÃO ARBITRAL

REQUERENTE: A... UNIPessoal, LDA., pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º ... frente, ...-... ..

ENTIDADE REQUERIDA: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

A Árbitra SÓNIA FERNANDES MARTINS, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral Singular constituído a 11 de fevereiro de 2025, decidiu o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A...— UNIPessoal, LDA., pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º ..., ..., ...-... .. (“Requerente”), apresentou perante o CAAD, dirigido ao seu Ex.^{mo} Presidente, pedido de pronúncia arbitral a 2 de dezembro de 2024, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAMT”).
2. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente solicitou ao Tribunal Arbitral a declaração de ilegalidade e concomitante anulação parcial, no montante de 3.508,27 EUR, das liquidações de Imposto sobre Veículos (“ISV”) *infra* elencadas, da autoria do Diretor da Alfândega de Alverca, no montante global de (alegadamente¹) 25.722,21 EUR, constituindo tais atos tributários o objeto mediato da ação arbitral. Peticionou, de igual modo, a restituição do imposto (no aludido montante de 3.508,27 EUR).

¹ As liquidações em apreço ascendem ao montante global de 24.367,12 EUR, ao invés de ao montante global de 25.722,21 EUR. Este último quantitativo resulta da consideração em duplicado do imposto, no montante de 1.355,09 EUR, refletido na liquidação de ISV n.º 2022/..., de 5 de dezembro de 2022 (24.367,12 EUR + 1.355,09 EUR = 25.722,21 EUR) – cfr. **documento n.º 1** junto ao pedido de pronúncia arbitral.

-
- Liquidação de ISV n.º 2021/..., de 25 de setembro de 2021, no montante de 1.422,62 EUR;
 - Liquidação de ISV n.º 2021/..., de 27 de setembro de 2021, no montante de 470,74 EUR;
 - Liquidação de ISV n.º 2021/..., de 24 de novembro de 2021, no montante de 1.776,15 EUR;
 - Liquidação de ISV n.º 2021/..., de 23 de outubro de 2021, no montante de 882,32 EUR;
 - Liquidação de ISV n.º 2022/..., de 7 de abril de 2022, no montante de 1.040,06 EUR;
 - Liquidação de ISV n.º 2022/..., de 5 de dezembro de 2022, no montante de 1.355,09 EUR;
 - Liquidação de ISV n.º 2023/..., de 27 de março de 2023, no montante de 1.188,34 EUR;
 - Liquidação de ISV n.º 2023/..., de 28 de abril de 2023, no montante de 155,49 EUR;
 - Liquidação de ISV n.º 2022/..., de 18 de dezembro de 2022, no montante de 609,65 EUR;
 - Liquidação de ISV n.º 2023/..., de 28 de setembro de 2023, no montante de 1.741,98 EUR;
 - Liquidação de ISV n.º 2023/..., de 9 de outubro de 2023, no montante de 1.110,71 EUR;
 - Liquidação de ISV n.º 2022/..., de 18 de novembro de 2022, no montante de 2.490,43 EUR;
 - Liquidação de ISV n.º 2023/..., de 8 de julho de 2023, no montante de 2.395,83 EUR;
 - Liquidação de ISV n.º 2023/..., de 11 de janeiro de 2023, no montante de 1.378,15 EUR;
 - Liquidação de ISV n.º 2023/..., de 1 de agosto de 2023, no montante de 1.640,49 EUR;

-
- Liquidação de ISV n.º 2023/..., de 10 de agosto de 2023, no montante de 1.104,85 EUR;
 - Liquidação de ISV n.º 2021/..., de 9 de setembro de 2021, no montante de 2.237,54 EUR;
 - Liquidação de ISV n.º 2024/..., de 19 de janeiro de 2024, no montante de 1.366,68 EUR.
3. A propositura da ação arbitral teve lugar após a apresentação, perante a Alfândega de Alverca, de pedidos de revisão oficiosa, os quais foram indeferidos por despacho de 18 de outubro de 2024 do Diretor da Alfândega de Alverca, constituindo esta decisão o objeto imediato da ação arbitral.
4. Em sede do pedido de pronúncia arbitral, a Requerente pugnou pela preterição do artigo 110.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”), perante as distintas percentagens de redução, resultantes do artigo 11.º do Código do Imposto sobre Veículos (“CISV”), aplicáveis às componentes cilindrada e ambiental e concomitante tributação diferenciada (mais gravosa) das viaturas usadas “admitidas” em território nacional, face às viaturas usadas “originárias” de Portugal:
- «[A]s percentagens aplicadas à componente ambiental são inferiores às que são aplicadas à componente cilindrada, mantendo[-se] assim um tratamento desigual entre estas duas componentes do imposto [...].*
- [A] prova de que o imposto liquidado excede o valor residual do imposto incorporado no preço dos veículos similares comercializados em Portugal resulta da prova documental disponível nestes autos [...].*
- [O] valor residual do ISV corresponde ao montante do imposto que ainda é relevante após a depreciação do veículo ao longo do tempo [...]. [A] própria AT, através da Portaria 383/2003, de 14 de maio, definiu, para efeitos de liquidação de IRS, o coeficiente de desvalorização dos veículos automóveis, pelo que, deverá esta tabela ser tida também em consideração para se encontrar a desvalorização comercial média prevista no referido artigo 11.º do CISV. Resulta daqui que o legislador nacional fixou uma tabela de desvalorização comercial média dos*

veículos no mercado nacional, tendo, contudo, optado, sem qualquer fundamentação, por aplicar uma desvalorização inferior à componente ambiental [...].

[S]endo o valor do ISV pago um componente do preço do veículo em novo, o valor residual deste imposto é o que resulta da desvalorização que o veículo sofreu, resultante do número de anos de uso do mesmo, desvalorização calculada em função da percentagem de redução aplicada à componente cilindrada, percentagem essa definida pelo CISV [...]. [O] valor residual do imposto à data da introdução dos veículos em Portugal é o que resulta do valor do imposto pago por um veículo similar no estado de novo, deduzido da depreciação média sofrida por esse veículo decorrente do número de anos de uso [...]. Comparando esse valor com o do valor do ISV pago, se este for superior, fica demonstrado que o valor do imposto pago excede o valor residual do imposto incorporado no veículo [...].

Fica [...] demonstrado, através da análise dos dados disponibilizados [...], que [...] o imposto pago é superior ao valor residual do imposto incorporado nos preços dos veículos.

Assim, a AT, quando procedeu à liquidação do ISV [...], não levou em consideração a totalidade do número de anos de uso do veículo na sua componente ambiental, ao não aplicar as mesmas percentagens de desvalorização que aplicou à componente cilindrada.

Tendo-o feito com recurso a uma norma jurídica que viola o direito europeu – artigo 110.º do TFUE – que, como tal, está ferida de ilegalidade».

5. É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (“Entidade Requerida”).
6. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.^{mo} Senhor Presidente do CAAD a 4 de dezembro de 2024, tendo sido notificado à Entidade Requerida a 9 de dezembro de 2024.

7. A Árbitra Signatária foi designada pelo Ex.^{mo} Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para constituir o presente Tribunal Arbitral singular, tendo aceite a designação a 30 de dezembro de 2024.
8. No dia 23 de janeiro de 2025, as partes foram notificadas de tal designação, não tendo manifestado vontade de a recusar.
9. O Tribunal Arbitral foi constituído a 11 de fevereiro de 2025.
10. No dia 13 de março de 2025, a Entidade Requerida apresentou a sua resposta e juntou o processo administrativo.
11. Na sua resposta, a Entidade Requerida invocou a seguinte matéria de exceção: (i) a repetição (*i.e.*, a indevida duplicação), quanto à liquidação de ISV n.º 2022/..., de 5 de dezembro de 2022, do montante de 147,61 EUR; (ii) a dissonância, no montante de 400 EUR, entre o imposto cuja anulação a Requerente peticionou no pedido de pronúncia arbitral (3.508,27 EUR) e o imposto por si apurado no **documento n.º 1** junto ao mesmo (3.108,27 EUR); (iii) a intempestividade dos pedidos de revisão oficiosa e, em consequência, a caducidade do direito de ação e (iv) a incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria. Neste âmbito, em síntese, a Entidade Requerida aduziu:

— No que respeita à matéria de exceção elencada em (i) *supra*:

«[...] [C]umpre-nos alertar [...] para o facto de o veículo com a matrícula..., referente à DAV n.º 2022/..., se encontrar repetido na quinta e décima linhas dessa tabela, duplicando assim o valor respetivo na coluna 11, no montante de 147,61 EUR, denominada pela Requerente como “valor a receber”. [...] [R]elativamente à indicada DAV, o valor de 147,61 EUR foi indevidamente peticionado porquanto não existe causa de pedir e legitimidade que sustente a pretensão da Requerente quanto à restituição do referido montante, peticionado em dobro, impondo-se a redução do valor do pedido na proporção respetiva».

— No que respeita à matéria de exceção elencada em (ii) *supra*:

«A isto acresce a imprecisão que resulta do confronto entre a petição inicial da Requerente e o identificado mapa da sua autoria, quanto ao montante global que, de acordo com a sua tese, alega dever ser-lhe reembolsado. Pois, se no seu articulado refere [...] que lhe deve ser reembolsado o montante de 3.508,27 EUR, atribuindo, inclusivamente, tal valor à ação, a verdade é que a Requerente pretende sustentar o seu pedido no mapa Excel que juntou aos autos como DOC. 1, sendo que, da soma total da coluna 11 desse mapa, intitulada pela Requerente como “valor a receber”, resulta um valor de 3.108,27 EUR [...].

Estas imprecisões e erros verificados entre a petição inicial e o mapa anexo à mesma concorrem para a verificação de exceção perentória [...], nos termos do artigo 576.º, n.º 3, do CPC [...], uma vez que, procurando a Requerente refletir a sua causa de pedir no mapa 1 que junta ao PPA, esta excede o pedido fixado na petição inicial».

— No que respeita à matéria de exceção elencada em (iii) supra:

«Como se disse, a Requerente apresentou 14 pedidos de revisão oficiosa que tiveram como objeto as liquidações de ISV vertidas nas DAV identificadas no artigo 1.º da presente resposta, com exceção da última, correspondente à DAV n.º 2024/..., referente à matrícula Ora, sobre tal DAV não formulou a Requerente, previamente à apresentação da petição inicial em escrutínio, qualquer pedido de revisão oficiosa ou tão pouco reclamação graciosa [...]. [V]erifica-se que o termo do prazo de 90 dias para apresentação de pedido de pronúncia arbitral tendo como objeto a DAV n.º 2024/..., referente à matrícula..., ocorreu 90 dias após 02-02-2024, isto é, o direito de ação da Requerente ficou precludido vários meses antes de 02-12-2024, data da entrada do presente pedido no CAAD, que, por esse motivo, se tem por intempestivo [...]. [No que toca às demais liquidações,] observa-se que os pedidos de revisão [...] foram entregues pela Requerente na AT entre 15 de março de 2024 e 8 de abril de 2024, ou seja, muito além do prazo de 120 dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias [...]. Sublinhe-se que o

prazo aplicável aos pedidos de revisão em causa é 120 dias, reservando-se o prazo de quatro anos, nas situações de imposto já pago, para os casos em que há erro imputável aos serviços. Ora, atento o teor das petições de revisão, bem como do presente PPA, em momento algum a Requerente invoca sequer a existência de erro imputável aos serviços como causa da ilegalidade das liquidações contestadas [...]. Ora, não existindo erro imputável ao serviço, os pedidos de revisão ofíciosa remetidos à Alfândega de Alverca são, em si mesmos, intempestivos. Assim e concomitantemente, o próprio pedido de pronúncia arbitral é extemporâneo, encontrando-se há muito consolidados na ordem jurídica os atos de liquidação visados [...]. Procedendo, nessa medida, a exceção de “caducidade do direito de ação”, relativamente a todas as liquidações impugnadas [...].

A intempestividade, traduzida na caducidade do direito de pedir a pronúncia arbitral, constitui uma exceção perentória que, nos termos dos artigos 576.º, n.º 3, e 579.º do CPC, extingue o respetivo direito potestativo a pedir judicialmente o direito de que se arroga e que importa a absolvição do pedido [...]. Ou, se assim não se entender, a intempestividade sempre consubstancia exceção dilatória, nos termos da al. k) do n.º 4 do artigo 89.º do CPTA [...], dando lugar à absolvição da instância».

— No que respeita à matéria de exceção elencada em (iv) supra:

«Nos pontos 87.º e 88.º da petição inicial, indica a Requerente como fundamento do presente pedido de pronúncia arbitral a ilegalidade das liquidações de ISV, por contrárias ao direito comunitário. In casu, a Requerente não alega que a AT tenha feito uma errada aplicação da lei vigente nos atos de liquidação em crise, invocando, ao invés, a ilegalidade do próprio preceito legal aplicado, sobre o qual pretende ver exercido um escrutínio de legalidade. Pelo que, pretendendo a Requerente, em rigor, a não aplicação de uma norma aprovada por Lei da Assembleia da República, visa, com a presente ação, suspender a eficácia de ato legislativo. Ora, considerando o teor do pedido, e a sua

fundamentação, o mesmo extravasa o âmbito da ação arbitral prevista no RJAT, e, em concreto, do artigo 2.º, o qual não consente o escrutínio sobre a integridade de normas emanadas no exercício da função político-legislativa do Estado que, conforme decorre da restrição do perímetro desta forma processual à mera ilegalidade face a “atos de liquidação de tributos”, determina a exclusão do âmbito da jurisdição arbitral da apreciação de litígios que tenham por objeto a impugnação de atos praticados no exercício da função política e legislativa. Conforme decorre do RJAT, a instância arbitral constitui um contencioso de mera anulação [...].

Ora, a incompetência material do tribunal arbitral consubstancia uma exceção dilatória, nos termos da alínea a) do artigo 577.º do Código de Processo Civil (CPC), impeditiva do conhecimento do mérito da causa, implicando a absolvição da Requerida da instância, nos termos do n.º 1 do artigo 99.º e do n.º 2 do artigo 576.º do CPC [...].».

12. A Entidade Requerida sustentou, ainda, estar vinculada à aplicação do artigo 11.º do CISV, na redação do artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, não podendo desaplicá-lo por força de uma alegada violação do Direito da União Europeia (*in casu*, do artigo 110.º do TFUE). Não obstante, entendeu que tal desconformidade não se verifica, tendo alicerçado a sua posição na jurisprudência europeia [designadamente, no Despacho do Tribunal de Justiça da União Europeia de 6 de fevereiro de 2024, proferido no âmbito do processo n.º C-399/23 (Caso OSÓQUIM)] e nacional (designadamente, no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24 de abril de 2024, proferido no âmbito do processo n.º 25/23.8BALSb) e, bem assim, na ausência probatória perpetrada pela Requerente. Neste contexto, em síntese, a Entidade Requerida aduziu:

«A Requerente assenta a sua tese na alegação de que a forma de determinação da componente ambiental, tal como prevista na tabela D do n.º 1 do artigo 11.º do Código do ISV – na redação conferida pela LOE 2021 – acaba por discriminar negativamente os veículos usados provenientes de Estados-membros da União Europeia e admitidos em território português, face aos que são matriculados e

comercializados em Portugal [...]. [N]ão pode tal argumentação proceder, desde logo porque os atos de liquidação aqui em causa foram praticados tendo em consideração as normas estabelecidas no CISV, normas essas conformes ao Direito da União Europeia [...]. Não podendo evidentemente a AT deixar de aplicar tais normas porque, se, por um lado, é verdade que vigora o princípio do primado do Direito da União Europeia, por outro, também é verdade que vigora o princípio da legalidade, ambos com dignidade constitucional [...]. Ora, constando do CISV a disciplina legal do ISV, que também determina a incidência e taxas deste imposto, e considerando que o ato tributário visado foi praticado ao abrigo do seu artigo 11.º, a Requerida não pode contrariar tais normativos. Não podendo os atos de liquidação em causa ser considerados ilegais, porque os mesmos foram efetuados de acordo com as normas legais aplicáveis à factualidade que lhes está subjacente e ao Direito da União Europeia [...]. [Por outro lado,] [n]ão se alcança que objetivo pretendeu a Requerente alcançar quando, no artigo 65.º do PAA, refere que “a própria AT, através da Portaria n.º 383/2003, de 14 de maio, definiu, para efeitos de liquidação de IRS, o coeficiente de desvalorização dos veículos automóveis, pelo que, deverá esta tabela ser tida também em consideração para se encontrar a desvalorização comercial média prevista no referido artigo 11.º do CISV”. Ora, se, por um lado, a Requerente não recorre, como não poderia recorrer, a tal Portaria para sustentar os cálculos que originam o montante cujo reembolso peticiona, por outro, como bem refere, reconhece que tal portaria é aplicável, exclusivamente, para efeitos de liquidação de IRS [...]. [A] Portaria supra aplica-se à aquisição de viatura pelo trabalhador ou membro de órgão social, tendo subjacente a equivalência pecuniária do rendimento em espécie, pelo que não tem qualquer remota afinidade ou ínfimo elo de correspondência jurídica ou material com a desvalorização comercial dos veículos para efeitos de tributação em sede de ISV [...]. Nesta conformidade, para aquilatar da eventual desconformidade do Direito Interno (artigo 11.º do CISV) com o Direito da UE (artigo 110.º do TFUE), não bastará à Requerente, para fundamentar a ilegalidade da liquidação fundada na violação do artigo 110.º do TFUE, alegar apenas que as percentagens aplicadas

à componente ambiental são inferiores às que são aplicadas à componente cilindrada, nem tão pouco aplicar à componente ambiental as mesmas percentagens de redução previstas para a componente cilindrada, como a Requerente faz no mapa 1 que juntou à sua petição inicial. Mas sim impenderá, sobre a Requerente a prova de que, de facto, no caso concreto, o imposto incidente sobre o veículo objeto de legalização fiscal em território nacional, é superior ao valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados, conducente a favorecer a venda dos veículos usados nacionais [...]. Impendendo sobre o sujeito passivo do ISV a demonstração de que o ISV incidente sobre os veículos objeto do PPA é superior ao valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados. O que, no caso concreto, não logra a Requerente provar, limitando-se a alegar o que bem entende, juntando aos autos um mapa Excel por si construído no qual substituiu a componente ambiental legalmente prevista pelas percentagens de redução previstas para a componente cilindrada e pretendendo demonstrar com isso que, no caso concreto, lhe é devido o reembolso, tudo de acordo com os valores aí vertidos, que resultam única e exclusivamente de uma perversa aplicação das tabelas do artigo 11.º vigente à data dos factos [...]. Por tudo o supra exposto, é forçoso concluir que, no caso concreto, as liquidações de ISV identificadas no artigo 1.º da presente resposta não se encontram feridas de qualquer vício, tendo sido elaboradas de acordo com as normas legalmente em vigor (previstas no CISV) e em consonância com o Direito da União Europeia [...]».

13. Por despacho de 20 de março de 2025, o Tribunal Arbitral dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAMT e notificou a Requerente para se pronunciar sobre a matéria de exceção invocada pela Entidade Requerida, tendo aquela optado pelo não exercício do contraditório.
14. Por despacho de 23 de abril de 2025, a Requerente foi notificada pelo Tribunal Arbitral para informar se mantinha o interesse na audição das testemunhas por si arroladas e, em

caso afirmativo, para indicar os pontos da matéria de facto sobre os quais pretendia que incidisse a inquirição.

15. Por requerimento de 8 de maio de 2025, a Requerente informou o Tribunal Arbitral de que não mantinha o interesse na inquirição.
16. Por despacho de 15 de maio de 2025, as partes foram notificadas para apresentação de alegações escritas simultâneas e, bem assim, para pagamento da taxa de arbitragem subsequente até 4 de julho de 2025 (data indicada pelo Tribunal Arbitral para a prolação da decisão arbitral).
17. No dia 31 de maio de 2025, a Entidade Requerida apresentou as suas alegações escritas, em sede das quais corroborou a posição que anteriormente assumira. A Requerente optou por não apresentar alegações escritas.

II. SANEAMENTO

18. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 5.º, n.ºs 1, parte inicial, e 2, 6.º, n.ºs 1, 3 e 4, e 11.º do RJAMT.
19. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAMT e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
20. Não se verificam nulidades.
21. Foi, porém, invocada matéria de exceção pela Entidade Requerida, pelo que a sua apreciação (cfr. ponto IV. *infra*) precederá a (eventual) apreciação do mérito da causa pelo Tribunal Arbitral.

III. MATÉRIA DE FACTO

22. Relativamente à matéria de facto, não impende sobre o Tribunal Arbitral o ónus de pronúncia sobre todos os factos alegados pelas partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os que importam à boa decisão da causa e de discriminar a matéria provada da não provada [cfr. artigos 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAMT].
23. Deste modo, os factos pertinentes ao julgamento da causa foram seleccionados e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual foi estabelecida em função das várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de direito (cfr. artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAMT).

A. Factos provados e respetiva motivação

24. O Tribunal Arbitral considera assente a seguinte factualidade:
- DAS VIATURAS LIGEIRAS DE PASSAGEIROS ADQUIRIDAS PELA REQUERENTE, PROVENIENTES DE OUTROS ESTADOS-MEMBROS DA UNIÃO EUROPEIA
 - 1) Viatura PEUGEOT (AJ-87-PB)
 - a. No dia 14 de julho de 2021, a Requerente adquiriu uma viatura ligeira de passageiros usada, proveniente de Itália, pelo preço de 5.885 EUR [cfr. processo administrativo];
 - b. A viatura em referência deu entrada em território nacional a 13 de setembro de 2021 [cfr. **documento n.º 1** junto ao pedido de revisão oficiosa];
 - c. A viatura em apreço possuía as seguintes características técnicas:
 - i. Marca: PEUGEOT;
 - ii. Modelo: L;

- iii. Cor: cinzento e outras;
 - iv. Peso bruto: 1.900 kg;
 - v. Tara: 1.480 kg;
 - vi. Número de lugares: 5 lugares;
 - vii. Número de eixos motores: 1 eixo motor;
 - viii. Código de homologação: 2013...;
 - ix. Versão: BHZ3-R2B000;
 - x. Variante: C;
 - xi. Designação comercial: 308;
 - xii. Combustível: gasóleo;
 - xiii. Tipo de caixa: fechada com/sem teto de abrir;
 - xiv. Número do motor: ...;
 - xv. Número de quadro:...;
 - xvi. Cilindrada: 1.560 cm³;
 - xvii. Quilómetros (“km”) percorridos: 55.248 km;
 - xviii. Emissão de partículas [em gramas (“g”) por km]: 0 g/km;
 - xix. Emissão de CO₂ (em g por km): 102 g/km;
 - xx. Tipo de testes CO₂: CO₂ combinado, ciclo *NEW EUROPEAN DRIVING CYCLE* (“NEDC”);
 - xxi. Data da atribuição da primeira matrícula: 3 de janeiro de 2017;
 - xxii. Data da atribuição da matrícula portuguesa: 28 de setembro de 2021;
 - xxiii. Número da matrícula portuguesa: ... [cfr. processo administrativo];
- d. A correspondente DAV – DAV n.º 2021/... – foi apresentada pelo representante (a título ocasional) da Requerente (B..., portador do NIF português...) perante a Alfândega de Alverca [cfr. processo administrativo];
- e. Nessa sequência, a Alfândega de Alverca emitiu a liquidação de ISV n.º 2021/..., de 25 de setembro de 2021, no montante global de 1.422,62 EUR, e, bem assim, a liquidação de ISV n.º 2021/..., de 27 de setembro de 2021, no montante global de 470,74 EUR [cfr. processo administrativo];

- f. A Requerente procedeu ao pagamento do ISV nos referidos montantes;
- 2) Viatura MERCEDES BENZ (...)
- g. No dia 25 de outubro de 2021, a Requerente adquiriu uma viatura ligeira de passageiros usada, proveniente da Alemanha, pelo preço de 10.523 EUR [cfr. processo administrativo];
- h. A viatura em referência deu entrada em território nacional a 1 de novembro de 2021 [cfr. processo administrativo];
- i. A viatura em apreço possuía as seguintes características técnicas:
- i. Marca: MERCEDES BENZ;
 - ii. Modelo: 204;
 - iii. Cor: preto e outras;
 - iv. Peso bruto: 2.000 kg;
 - v. Tara: 1.495 kg;
 - vi. Número de lugares: 5 lugares;
 - vii. Número de eixos motores: 1 eixo motor;
 - viii. Código de homologação: 2007...;
 - ix. Versão: --;
 - x. Variante: --;
 - xi. Designação comercial: --;
 - xii. Combustível: gasolina;
 - xiii. Tipo de caixa: fechada com/sem teto de abrir;
 - xiv. Número do motor: ...;
 - xv. Número de quadro: ...;
 - xvi. Cilindrada: 1.796 cm³;
 - xvii. Quilómetros (“km”) percorridos: 102.067 km;
 - xviii. Emissão de partículas [em gramas (“g”) por km]: 0.0021 g/km;
 - xix. Emissão de CO₂ (em g por km): 165 g/km;

- xx. Tipo de testes CO₂: CO₂ combinado, ciclo NEDC;
 - xxi. Data da atribuição da primeira matrícula: 22 de fevereiro de 2011;
 - xxii. Data da atribuição da matrícula portuguesa: 6 de dezembro de 2021;
 - xxiii. Número da matrícula portuguesa: ... [cfr. processo administrativo];
- j. A correspondente DAV – DAV n.º 2021/... – foi apresentada pela representante (a título ocasional) da Requerente (C..., portadora do NIF português...) perante a Alfândega de Alverca [cfr. processo administrativo];
- k. Nessa sequência, a Alfândega de Alverca emitiu a liquidação de ISV n.º 2021/..., de 24 de novembro de 2021, no montante global de 1.776,15 EUR [cfr. processo administrativo];
- l. A Requerente procedeu ao pagamento do ISV no referido montante;
- 3) Viatura BMW (...)
- m. No dia 23 de setembro de 2021, a Requerente adquiriu uma viatura ligeira de passageiros usada, proveniente da Alemanha, pelo preço de 3.404,75 EUR [cfr. processo administrativo];
- n. A viatura em referência deu entrada em território nacional a 20 de setembro de 2021 [cfr. processo administrativo];
- o. A viatura em apreço possuía as seguintes características técnicas:
- i. Marca: BMW;
 - ii. Modelo: 187;
 - iii. Cor: preto e outras;
 - iv. Peso bruto: 1.765 kg;
 - v. Tara: 1.340 kg;
 - vi. Número de lugares: 5 lugares;
 - vii. Número de eixos motores: 1 eixo motor;

- viii. Código de homologação: 2004...;
 - ix. Versão: --;
 - x. Variante: --;
 - xi. Designação comercial: --;
 - xii. Combustível: gasolina;
 - xiii. Tipo de caixa: fechada com/sem teto de abrir;
 - xiv. Número do motor: ...;
 - xv. Número de quadro: ...;
 - xvi. Cilindrada: 1.599 cm³;
 - xvii. Quilómetros (“km”) percorridos: 189.520 km;
 - xviii. Emissão de partículas [em gramas (“g”) por km]: -- g/km;
 - xix. Emissão de CO₂ (em g por km): 139 g/km;
 - xx. Tipo de testes CO₂: CO₂ combinado, ciclo NEDC;
 - xxi. Data da atribuição da primeira matrícula: 20 de maio de 2008;
 - xxii. Data da atribuição da matrícula portuguesa: 24 de novembro de 2021;
 - xxiii. Número da matrícula portuguesa: ... [cfr. processo administrativo];
- p. A correspondente DAV – DAV n.º 2021/... – foi apresentada pelo representante (a título ocasional) da Requerente (B..., portadora do NIF português...) perante a Alfândega de Alverca [cfr. processo administrativo];
- q. Nessa sequência, a Alfândega de Alverca emitiu a liquidação de ISV n.º 2021/..., de 23 de outubro de 2021, no montante global de 882,32 EUR [cfr. processo administrativo];
- r. A Requerente procedeu ao pagamento do ISV no referido montante;
- 4) Viatura MINI (...)
- s. No dia 14 de março de 2022, a Requerente adquiriu uma viatura ligeira de passageiros usada, proveniente da Bélgica, pelo preço de 4.541,95 EUR [cfr. processo administrativo];

-
- t. A viatura em referência deu entrada em território nacional a 11 de março de 2022 [cfr. processo administrativo];
- u. A viatura em apreço possuía as seguintes características técnicas:
- i. Marca: MINI;
 - ii. Modelo: UKL-L;
 - iii. Cor: preto e outras;
 - iv. Peso bruto: 1.540 kg;
 - v. Tara: 1.165 kg;
 - vi. Número de lugares: 4 lugares;
 - vii. Número de eixos motores: 1 eixo motor;
 - viii. Código de homologação: 2010 ...;
 - ix. Versão: --;
 - x. Variante: --;
 - xi. Designação comercial: --;
 - xii. Combustível: gasóleo;
 - xiii. Tipo de caixa: fechada com/sem teto de abrir;
 - xiv. Número do motor: ...;
 - xv. Número de quadro: ...;
 - xvi. Cilindrada: 1.560 cm³;
 - xvii. Quilómetros (“km”) percorridos: 204.401 km;
 - xviii. Emissão de partículas [em gramas (“g”) por km]: 0.001 g/km;
 - xix. Emissão de CO₂ (em g por km): 104 g/km;
 - xx. Tipo de testes CO₂: CO₂ combinado, ciclo NEDC;
 - xxi. Data da atribuição da primeira matrícula: 16 de agosto de 2010;
 - xxii. Data da atribuição da matrícula portuguesa: 23 de maio de 2022;
 - xxiii. Número da matrícula portuguesa: ... [cfr. processo administrativo];

- v. A correspondente DAV – DAV n.º 2022/... – foi apresentada pelo representante (a título ocasional) da Requerente (B..., portadora do NIF português...) foi apresentada perante a Alfândega de Alverca [cfr. processo administrativo];
- w. Nessa sequência, a Alfândega de Alverca emitiu a liquidação de ISV n.º 2022/..., de 7 de abril de 2022, no montante global de 1.040,06 EUR [cfr. processo administrativo];
- x. A Requerente procedeu ao pagamento do ISV no referido montante;

5) Viatura BMW (...)

- y. No dia 11 de outubro de 2022, a Requerente adquiriu uma viatura ligeira de passageiros usada, proveniente da Alemanha, pelo preço de 3.127 EUR [cfr. processo administrativo];
- z. A viatura em referência deu entrada em território nacional a 7 de novembro de 2022 [cfr. processo administrativo];
- aa. A viatura em apreço possuía as seguintes características técnicas:
 - i. Marca: BMW;
 - ii. Modelo: 187;
 - iii. Cor: preto e outras;
 - iv. Peso bruto: 1.765 kg;
 - v. Tara: 1.340 kg;
 - vi. Número de lugares: 4 lugares;
 - vii. Número de eixos motores: 1 eixo motor;
 - viii. Código de homologação: 2004...;
 - ix. Versão: --;
 - x. Variante: --;
 - xi. Designação comercial: --;
 - xii. Combustível: gasolina;

- xiii. Tipo de caixa: fechada com/sem teto de abrir;
 - xiv. Número do motor:....;
 - xv. Número de quadro: ...;
 - xvi. Cilindrada: 1.995 cm³;
 - xvii. Quilómetros (“km”) percorridos: 149.380 km;
 - xviii. Emissão de partículas [em gramas (“g”) por km]: -- g/km;
 - xix. Emissão de CO₂ (em g por km): 143 g/km;
 - xx. Tipo de testes CO₂: CO₂ combinado, ciclo NEDC;
 - xxi. Data da atribuição da primeira matrícula: 28 de agosto de 2009;
 - xxii. Data da atribuição da matrícula portuguesa: 19 de dezembro de 2022;
 - xxiii. Número da matrícula portuguesa: ...[cfr. processo administrativo];
- bb. A correspondente DAV – DAV n.º 2022/... – foi apresentada pela representante (a título ocasional) da Requerente (C..., portadora do NIF português...) perante a Alfândega de Alverca [cfr. processo administrativo];
- cc. Nessa sequência, a Alfândega de Alverca emitiu a liquidação de ISV n.º 2022/..., de 5 de dezembro de 2022, no montante global de 1.355,09 EUR [cfr. processo administrativo];
- dd. A Requerente procedeu ao pagamento do ISV no referido montante;
- 6) Viatura RENAULT (...)
- ee. No dia 27 de fevereiro de 2023, a Requerente adquiriu uma viatura ligeira de passageiros usada, proveniente da Espanha, pelo preço de 5.642,74 EUR [cfr. processo administrativo];
- ff. A viatura em referência deu entrada em território nacional a 13 de março de 2023 [cfr. processo administrativo];
- gg. A viatura em apreço possuía as seguintes características técnicas:

- i. Marca: RENAULT;
 - ii. Modelo: RFB;
 - iii. Cor: azul e outras;
 - iv. Peso bruto: 1.914 kg;
 - v. Tara: 1.387 kg;
 - vi. Número de lugares: 5 lugares;
 - vii. Número de eixos motores: 1 eixo motor;
 - viii. Código de homologação: 2015...;
 - ix. Versão: A36 62A010000;
 - x. Variante: H2;
 - xi. Designação comercial: MEGANE;
 - xii. Combustível: gasóleo;
 - xiii. Tipo de caixa: fechada com/sem teto de abrir;
 - xiv. Número do motor:...;
 - xv. Número de quadro:...;
 - xvi. Cilindrada: 1.461 cm³;
 - xvii. Quilómetros (“km”) percorridos: 247.561 km;
 - xviii. Emissão de partículas [em gramas (“g”) por km]: 0 g/km;
 - xix. Emissão de CO₂ (em g por km): 95 g/km;
 - xx. Tipo de testes CO₂: CO₂ combinado, ciclo NEDC;
 - xxi. Data da atribuição da primeira matrícula: 2 de julho de 2018;
 - xxii. Data da atribuição da matrícula portuguesa: 5 de abril de 2023;
 - xxiii. Número da matrícula portuguesa: ... [cfr. processo administrativo];
- hh. A correspondente DAV – DAV n.º 2023/... – foi apresentada pelo representante (a título ocasional) da Requerente (B..., portadora do NIF português...) perante a Alfândega de Alverca [cfr. processo administrativo];
- ii. Nessa sequência, a Alfândega de Alverca emitiu as liquidações de ISV n.ºs 2023/..., de 27 de março de 2023, no montante de 1.188,34 EUR, e 2023/..., de 28 de abril de 2023, no montante de 155,49 EUR [cfr. processo administrativo];

- jj. A Requerente procedeu ao pagamento do ISV nos referidos montantes;
- 7) Viatura OPEL (...)
- kk. No dia 10 de agosto de 2023, a Requerente adquiriu uma viatura ligeira de passageiros usada, proveniente da Bélgica, pelo preço de 8.390 EUR [cfr. processo administrativo];
- ll. A viatura em referência deu entrada em território nacional a 11 de agosto de 2023 [cfr. processo administrativo];
- mm. A viatura em apreço possuía as seguintes características técnicas:
- i. Marca: OPEL;
 - ii. Modelo: B-K;
 - iii. Cor: azul e outras;
 - iv. Peso bruto: 1.945 kg;
 - v. Tara: 1.395 kg;
 - vi. Número de lugares: 5 lugares;
 - vii. Número de eixos motores: 1 eixo motor;
 - viii. Código de homologação: 2019...;
 - ix. Versão: BD2BAZJUD15;
 - x. Variante: DA077CD12;
 - xi. Designação comercial: ASTRA SPORTS TOURER;
 - xii. Combustível: gasóleo;
 - xiii. Tipo de caixa: fechada com/sem teto de abrir;
 - xiv. Número do motor: ...;
 - xv. Número de quadro:...;
 - xvi. Cilindrada: 1.496 cm³;
 - xvii. Quilómetros (“km”) percorridos: 114.239 km;
 - xviii. Emissão de partículas [em gramas (“g”) por km]: 0.0004 g/km;
 - xix. Emissão de CO₂ (em g por km): 117 g/km;

- xx. Tipo de testes CO₂: CO₂ combinado, ciclo NEDC;
 - xxi. Data da atribuição da primeira matrícula: 30 de setembro de 2020;
 - xxii. Data da atribuição da matrícula portuguesa: 4 de outubro de 2023;
 - xxiii. Número da matrícula portuguesa: ...[cfr. processo administrativo];
- nn. A correspondente DAV – DAV n.º 2023/... – foi apresentada pelo representante (a título ocasional) da Requerente (B..., portadora do NIF português...) perante a Alfândega de Alverca [cfr. processo administrativo];
- oo. Nessa sequência, a Alfândega de Alverca emitiu a liquidação de ISV n.º 2023/..., de 18 de setembro de 2023, no montante global de 1.743,32 EUR [cfr. processo administrativo];
- pp. A Requerente procedeu ao pagamento do ISV no referido montante;
- 8) Viatura NISSAN (...)
- qq. No dia 27 de outubro de 2022, a Requerente adquiriu uma viatura ligeira de passageiros usada, proveniente da Espanha, pelo preço de 8.612 EUR [cfr. processo administrativo];
- rr. A viatura em referência deu entrada em território nacional a 16 de dezembro de 2022 [cfr. processo administrativo];
- ss. A viatura em apreço possuía as seguintes características técnicas:
- i. Marca: NISSAN;
 - ii. Modelo: F15;
 - iii. Cor: branco e outras;
 - iv. Peso bruto: 1.710 kg;
 - v. Tara: 1.278 kg;
 - vi. Número de lugares: 5 lugares;
 - vii. Número de eixos motores: 1 eixo motor;

- viii. Código de homologação: 2010...;
 - ix. Versão: E02;
 - x. Variante: E;
 - xi. Designação comercial: NISSAN JUKE;
 - xii. Combustível: gasolina;
 - xiii. Tipo de caixa: fechada com/sem teto de abrir;
 - xiv. Número do motor: ...;
 - xv. Número de quadro: ...;
 - xvi. Cilindrada: 1.197 cm³;
 - xvii. Quilómetros (“km”) percorridos: 148.000 km;
 - xviii. Emissão de partículas [em gramas (“g”) por km]: 0.0018 g/km;
 - xix. Emissão de CO₂ (em g por km): 128 g/km;
 - xx. Tipo de testes CO₂: CO₂ combinado, ciclo NEDC;
 - xxi. Data da atribuição da primeira matrícula: 14 de outubro de 2015;
 - xxii. Data da atribuição da matrícula portuguesa: 27 de dezembro de 2022;
 - xxiii. Número da matrícula portuguesa: ... [cfr. processo administrativo];
- tt. A correspondente DAV – DAV n.º 2022/... – foi apresentada pela representante (a título ocasional) da Requerente (B..., portadora do NIF português...) perante a Alfândega de Alverca [cfr. processo administrativo];
- uu. Nessa sequência, a Alfândega de Alverca emitiu a liquidação de ISV n.º 2022/..., de 18 de dezembro de 2022, no montante global de 609,65 EUR [cfr. processo administrativo];
- vv. A Requerente procedeu ao pagamento do ISV no referido montante;
- 9) Viatura MINI (...)
- ww. No dia 13 de setembro de 2023, a Requerente adquiriu uma viatura ligeira de passageiros usada, proveniente da Bélgica, pelo preço de 6.290 EUR [cfr. processo administrativo];

-
- xx. A viatura em referência deu entrada em território nacional a 12 de setembro de 2023 [cfr. processo administrativo];
- yy. A viatura em apreço possuía as seguintes características técnicas:
- i. Marca: MINI;
 - ii. Modelo: FML2;
 - iii. Cor: preto e outras;
 - iv. Peso bruto: 1.565 kg;
 - v. Tara: 1.185 kg;
 - vi. Número de lugares: 4 lugares;
 - vii. Número de eixos motores: 1 eixo motor;
 - viii. Código de homologação:...;
 - ix. Versão: 6H1400C0;
 - x. Variante: XP91;
 - xi. Designação comercial: ONE;
 - xii. Combustível: gasolina;
 - xiii. Tipo de caixa: fechada com/sem teto de abrir;
 - xiv. Número do motor: ...;
 - xv. Número de quadro: ...;
 - xvi. Cilindrada: 1.499 cm³;
 - xvii. Quilómetros (“km”) percorridos: 168.985 km;
 - xviii. Emissão de partículas [em gramas (“g”) por km]: 0.0002 g/km;
 - xix. Emissão de CO₂ (em g por km): 111 g/km;
 - xx. Tipo de testes CO₂: CO₂ combinado, ciclo NEDC;
 - xxi. Data da atribuição da primeira matrícula: 19 de dezembro de 2017;
 - xxii. Data da atribuição da matrícula portuguesa: 17 de outubro de 2023;
 - xxiii. Número da matrícula portuguesa: ... [cfr. processo administrativo];

- zz. A correspondente DAV – DAV n.º 2023/... – foi apresentada pelo representante (a título ocasional) da Requerente (B..., portadora do NIF português...) perante a Alfândega de Alverca [cfr. processo administrativo];
- aaa. Nessa sequência, a Alfândega de Alverca emitiu a liquidação de ISV n.º 2023/..., de 9 de outubro de 2023, no montante global de 1.110,71 EUR [cfr. processo administrativo];
- bbb. A Requerente procedeu ao pagamento do ISV no referido montante;
- 10) Viatura OPEL (...)
- ccc. No dia 31 de agosto de 2022, a Requerente adquiriu uma viatura ligeira de passageiros usada, proveniente da Alemanha, pelo preço de 7.594 EUR [cfr. processo administrativo];
- ddd. A viatura em referência deu entrada em território nacional a 27 de outubro de 2022 [cfr. processo administrativo];
- eee. A viatura em apreço possuía as seguintes características técnicas:
- i. Marca: OPEL;
 - ii. Modelo: B-K;
 - iii. Cor: branco e outras;
 - iv. Peso bruto: 1.930 kg;
 - v. Tara: 1.552 kg;
 - vi. Número de lugares: 5 lugares;
 - vii. Número de eixos motores: 1 eixo motor;
 - viii. Código de homologação: 2017...;
 - ix. Versão: BA2BALJUK25;
 - x. Variante: DA062CB12;
 - xi. Designação comercial: ASTRA SPORTS TOURER;
 - xii. Combustível: gasóleo;

- xiii. Tipo de caixa: fechada com/sem teto de abrir;
 - xiv. Número do motor: ...;
 - xv. Número de quadro: ...;
 - xvi. Cilindrada: 1.598 cm³;
 - xvii. Quilómetros (“km”) percorridos: 71.099 km;
 - xviii. Emissão de partículas [em gramas (“g”) por km]: 0.0002 g/km;
 - xix. Emissão de CO₂ (em g por km): 131 g/km;
 - xx. Tipo de testes CO₂: CO₂ combinado, ciclo NEDC;
 - xxi. Data da atribuição da primeira matrícula: 7 de fevereiro de 2019;
 - xxii. Data da atribuição da matrícula portuguesa: 28 de novembro de 2022;
 - xxiii. Número da matrícula portuguesa: ... [cfr. processo administrativo];
- fff. A correspondente DAV – DAV n.º 2022/...– foi apresentada pela representante (a título ocasional) da Requerente (C..., portadora do NIF português 197 208 436) perante a Alfândega de Alverca [cfr. processo administrativo];
- ggg. Nessa sequência, a Alfândega de Alverca emitiu a liquidação de ISV n.º 2022/..., de 18 de novembro de 2022, no montante global de 2.490,43 EUR [cfr. processo administrativo];
- hhh. A Requerente procedeu ao pagamento do ISV no referido montante;
- 11) Viatura PEUGEOT (...)
- iii. No dia 26 de maio de 2023, a Requerente adquiriu uma viatura ligeira de passageiros usada, proveniente da Bélgica, pelo preço de 13.045 EUR [cfr. processo administrativo];
- jjj. A viatura em referência deu entrada em território nacional a 22 de junho de 2023 [cfr. processo administrativo];
- kkk. A viatura em apreço possuía as seguintes características técnicas:

- i. Marca: PEUGEOT;
 - ii. Modelo: M;
 - iii. Cor: cinzento e outras;
 - iv. Peso bruto: 2.190 kg;
 - v. Tara: 1.498 kg;
 - vi. Número de lugares: 7 lugares;
 - vii. Número de eixos motores: 1 eixo motor;
 - viii. Código de homologação: 2016...;
 - ix. Versão: YHZJ-S2F000;
 - x. Variante: C;
 - xi. Designação comercial: 5008;
 - xii. Combustível: gasóleo;
 - xiii. Tipo de caixa: fechada com/sem teto de abrir;
 - xiv. Número do motor: ...;
 - xv. Número de quadro:...;
 - xvi. Cilindrada: 1.499 cm³;
 - xvii. Quilómetros (“km”) percorridos: 119.498 km;
 - xviii. Emissão de partículas [em gramas (“g”) por km]: 0.0004 g/km;
 - xix. Emissão de CO₂ (em g por km): 140 g/km;
 - xx. Tipo de testes CO₂: CO₂ combinado, ciclo NEDC;
 - xxi. Data da atribuição da primeira matrícula: 28 de março de 2019;
 - xxii. Data da atribuição da matrícula portuguesa: 13 de julho de 2023;
 - xxiii. Número da matrícula portuguesa: ... [cfr. processo administrativo];
- iii. A correspondente DAV – DAV n.º 2023/... – foi apresentada pelo representante (a título ocasional) da Requerente (B..., portadora do NIF português...) perante a Alfândega de Alverca [cfr. processo administrativo];
- mmm. Nessa sequência, a Alfândega de Alverca emitiu a liquidação de ISV n.º 2023/..., de 8 de julho de 2023, no montante global de 2.395,83 EUR [cfr. processo administrativo];

nnn. A Requerente procedeu ao pagamento do ISV no referido montante;

12) Viatura MINI (...)

ooo. No dia 2 de setembro de 2022, a Requerente adquiriu uma viatura ligeira de passageiros usada, proveniente da Alemanha, pelo preço de 2.891 EUR [cfr. processo administrativo];

ppp. A viatura em referência deu entrada em território nacional a 19 de dezembro de 2022 [cfr. processo administrativo];

qqq. A viatura em apreço possuía as seguintes características técnicas:

- i. Marca: MINI;
- ii. Modelo: MINI (COOPER);
- iii. Cor: azul e outras;
- iv. Peso bruto: 1.575 kg;
- v. Tara: 1.250 kg;
- vi. Número de lugares: 4 lugares;
- vii. Número de eixos motores: 1 eixo motor;
- viii. Código de homologação: 2003...;
- ix. Versão: --;
- x. Variante: --;
- xi. Designação comercial: --;
- xii. Combustível: gasolina;
- xiii. Tipo de caixa: fechada com/sem teto de abrir;
- xiv. Número do motor: ...;
- xv. Número de quadro: ...;
- xvi. Cilindrada: 1.598 cm³;
- xvii. Quilómetros (“km”) percorridos: 193.488 km;
- xviii. Emissão de partículas [em gramas (“g”) por km]: 99.9999 g/km;
- xix. Emissão de CO₂ (em g por km): 175 g/km;

- xx. Tipo de testes CO₂: CO₂ combinado, ciclo NEDC;
 - xxi. Data da atribuição da primeira matrícula: 13 de fevereiro de 2008;
 - xxii. Data da atribuição da matrícula portuguesa: 20 de janeiro de 2023;
 - xxiii. Número da matrícula portuguesa: ... [cfr. processo administrativo];
- rrr. A correspondente DAV – DAV n.º 2023/... – foi apresentada pelo representante (a título ocasional) da Requerente (B..., portadora do NIF português...) perante a Alfândega de Alverca [cfr. processo administrativo];
- sss. Nessa sequência, a Alfândega de Alverca emitiu a liquidação de ISV n.º 2023/..., de 11 de janeiro de 2023, no montante global de 1.378,15 EUR [cfr. processo administrativo];
- ttt. A Requerente procedeu ao pagamento do ISV no referido montante;
- 13) Viatura PEUGEOT (...)
- uuu. No dia 5 de julho de 2023, a Requerente adquiriu uma viatura ligeira de passageiros usada, proveniente da Alemanha, pelo preço de 12.595 EUR [cfr. processo administrativo];
- vvv. A viatura em referência deu entrada em território nacional a 6 de julho de 2023 [cfr. processo administrativo];
- www. A viatura em apreço possuía as seguintes características técnicas:
- i. Marca: PEUGEOT;
 - ii. Modelo: M;
 - iii. Cor: cinzento e outras;
 - iv. Peso bruto: 2.180 kg;
 - v. Tara: 1.505 kg;
 - vi. Número de lugares: 7 lugares;
 - vii. Número de eixos motores: 1 eixo motor;

- viii. Código de homologação: 2016...;
 - ix. Versão: YHZJ-S2U000;
 - x. Variante: C;
 - xi. Designação comercial: 5008;
 - xii. Combustível: gasóleo;
 - xiii. Tipo de caixa: fechada com/sem teto de abrir;
 - xiv. Número do motor:...;
 - xv. Número de quadro: ...;
 - xvi. Cilindrada: 1.499 cm³;
 - xvii. Quilómetros (“km”) percorridos: 170.467 km;
 - xviii. Emissão de partículas [em gramas (“g”) por km]: 0.0006 g/km;
 - xix. Emissão de CO₂ (em g por km): 138 g/km;
 - xx. Tipo de testes CO₂: CO₂ combinado, ciclo NEDC;
 - xxi. Data da atribuição da primeira matrícula: 11 de dezembro de 2020;
 - xxii. Data da atribuição da matrícula portuguesa: 22 de agosto de 2023;
 - xxiii. Número da matrícula portuguesa: ... [cfr. processo administrativo];
- xxx. A correspondente DAV – DAV n.º 2021/... – foi apresentada pelo representante (a título ocasional) da Requerente (B..., portadora do NIF português...) perante a Alfândega de Alverca [cfr. processo administrativo];
- yyy. Nessa sequência, a Alfândega de Alverca emitiu as liquidações de ISV n.ºs 2023/..., de 1 de agosto de 2023, no montante de 1.640,49 EUR, e 2023/..., de 10 de agosto de 2023, no montante de 1.104,85 EUR [cfr. processo administrativo];
- zzz. A Requerente procedeu ao pagamento do ISV nos referidos montantes;
- 14) Viatura RENAULT (...)
- aaaa. No dia 21 de julho de 2021, a Requerente adquiriu uma viatura ligeira de passageiros usada, proveniente da França, pelo preço de 1.400 EUR [cfr. processo administrativo];

bbbb. A viatura em referência deu entrada em território nacional a 18 de agosto de 2021 [cfr. processo administrativo];

cccc. A viatura em apreço possuía as seguintes características técnicas:

- i. Marca: RENAULT;
- ii. Modelo: JZ;
- iii. Cor: cinzento e outras;
- iv. Peso bruto: 1.935 kg;
- v. Tara: 1.460 kg;
- vi. Número de lugares: 5 lugares;
- vii. Número de eixos motores: 1 eixo motor;
- viii. Código de homologação: 2008...;
- ix. Versão: --;
- x. Variante: --;
- xi. Designação comercial: --;
- xii. Combustível: gasóleo;
- xiii. Tipo de caixa: fechada com/sem teto de abrir;
- xiv. Número do motor: ...;
- xv. Número de quadro: ...;
- xvi. Cilindrada: 1.461 cm³;
- xvii. Quilómetros (“km”) percorridos: 209.264 km;
- xviii. Emissão de partículas [em gramas (“g”) por km]: 0.0146 g/km;
- xix. Emissão de CO₂ (em g por km): 134 g/km;
- xx. Tipo de testes CO₂: CO₂ combinado, ciclo NEDC;
- xxi. Data da atribuição da primeira matrícula: 1 de fevereiro de 2010;
- xxii. Data da atribuição da matrícula portuguesa: 18 de outubro de 2021;
- xxiii. Número da matrícula portuguesa: ... [cfr. processo administrativo];

dddd. A correspondente DAV – DAV n.º 2021/...– foi apresentada pelo representante (a título ocasional) da Requerente (B..., portadora do NIF português...) perante a Alfândega de Alverca [cfr. processo administrativo];

eeee. Nessa sequência, a Alfândega de Alverca emitiu a liquidação de ISV n.º 2021/..., de 9 de setembro de 2021, no montante global de 2.237,54 EUR [cfr. processo administrativo];

ffff. A Requerente procedeu ao pagamento do ISV no referido montante;

15) Viatura PEUGEOT (...)

gggg. No dia 22 de dezembro de 2023, a Requerente adquiriu uma viatura ligeira de passageiros usada, proveniente de França, pelo preço de 6.230 EUR [cfr. **documento n.º 1** junto à resposta da Entidade Requerida];

hhhh. A viatura em referência deu entrada em território nacional a 26 de dezembro de 2023 [cfr. **documento n.º 1** junto à resposta da Entidade Requerida];

iiii. A viatura em apreço possuía as seguintes características técnicas:

- i. Marca: PEUGEOT;
- ii. Modelo: L;
- iii. Cor: azul e outras;
- iv. Peso bruto: 1.840 kg;
- v. Tara: 1.388 kg;
- vi. Número de lugares: 5 lugares;
- vii. Número de eixos motores: 1 eixo motor;
- viii. Código de homologação:...;
- ix. Versão: YHYP-R2P000;
- x. Variante: C;
- xi. Designação comercial: 308;
- xii. Combustível: gasóleo;

- xiii. Tipo de caixa: fechada com/sem teto de abrir;
 - xiv. Número do motor:....;
 - xv. Número de quadro: ...;
 - xvi. Cilindrada: 1.499 cm³;
 - xvii. Quilómetros (“km”) percorridos: 94.016 km;
 - xviii. Emissão de partículas [em gramas (“g”) por km]: 0.0005 g/km;
 - xix. Emissão de CO₂ (em g por km): 91 g/km;
 - xx. Tipo de testes CO₂: CO₂ combinado, ciclo NEDC;
 - xxi. Data da atribuição da primeira matrícula: 18 de novembro de 2019;
 - xxii. Data da atribuição da matrícula portuguesa: 26 de janeiro de 2024;
 - xxiii. Número da matrícula portuguesa: ...[cfr. **documento n.º 1** junto à resposta da Entidade Requerida];
- iiii. A correspondente DAV – DAV n.º 2021/... – foi apresentada pelo representante (a título ocasional) da Requerente (B..., portadora do NIF português...) perante a Alfândega de Alverca [cfr. **documento n.º 1** junto à resposta da Entidade Requerida];
- kkkk. Nessa sequência, a Alfândega de Alverca emitiu a liquidação de ISV n.º 2024/..., de 19 de janeiro de 2024, no montante global de 1.366,68 EUR [cfr. **documento n.º 1** junto à resposta da Entidade Requerida];
- llll. A Requerente procedeu ao pagamento do ISV no referido montante;
- DOS PEDIDOS DE REVISÃO OFICIOSA APRESENTADOS PELA REQUERENTE
- mmmm. Salvo quanto à liquidação de ISV n.º 2024/..., de 19 de janeiro de 2024, no montante de 1.366,68 EUR, cujo termo do prazo para pagamento voluntário teve lugar a 2 de fevereiro de 2024, entre os dias 15 de março e 8 de abril de 2024, a Requerente apresentou perante a Alfândega de Alverca pedidos de revisão oficiosa das referidas liquidações de ISV, nos termos do artigo 78.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (“LGT”) [cfr. processo administrativo e resposta da Entidade Requerida];

nnnn. No que respeita à liquidação de ISV n.º 2022/..., de 5 de dezembro de 2022, no montante de 1.355,09 EUR, a Requerente apresentou dois pedidos de revisão oficiosa, os quais deram origem aos procedimentos tributários n.ºs ...2024... e ...2024..., tendo o último sido desconsiderado por força da identidade (repetição) dos pedidos apresentados [cfr. resposta da Entidade Requerida];

oooo. Em sede dos pedidos de revisão oficiosa, a Requerente peticionou a anulação parcial, no montante global de 2.938,91 EUR, das mencionadas liquidações de imposto:

- 120,38 EUR, atinentes às liquidações de ISV n.ºs 2021/..., de 25 de setembro de 2021, no montante global de 1.422,62 EUR, e 2021/..., de 27 de setembro de 2021, no montante global de 470,74 EUR;
- 537,38 EUR, atinentes à liquidação de ISV n.º 2021/..., de 24 de novembro de 2021, no montante de 1.776,15 EUR;
- 127,03 EUR, atinentes à liquidação de ISV n.º 2021/..., de 23 de outubro de 2021, no montante de 882,32 EUR;
- 189,23 EUR, atinentes à liquidação de ISV n.º 2022/..., de 7 de abril de 2022, no montante de 1.040,06 EUR;
- 147,61 EUR, atinentes à liquidação de ISV n.º 2022/..., de 5 de dezembro de 2022, no montante de 1.355,09 EUR;
- 54,12 EUR, atinentes às liquidações de ISV n.ºs 2023/..., de 27 de março de 2023, no montante de 1.188,34 EUR, e 2023/..., de 28 de abril de 2023, no montante de 155,49 EUR;
- 23,81 EUR, atinentes à liquidação de ISV n.º 2023/..., de 28 de setembro de 2023, no montante de 1.741,98 EUR;
- 165,90 EUR, atinentes à liquidação de ISV n.º 2022/..., de 18 de dezembro de 2022, no montante de 609,65 EUR;
- 33,47 EUR, atinentes à liquidação de ISV n.º 2023/..., de 9 de outubro de 2023, no montante de 1.110,71 EUR;

- 159,25 EUR, atinentes à liquidação de ISV n.º 2022/..., de 18 de novembro de 2022, no montante de 2.490,43 EUR;
- 249,19 EUR, atinentes à liquidação de ISV n.º 2023/..., de 8 de julho de 2023, no montante de 2.395,83 EUR;
- 170,29 EUR, atinentes à liquidação de ISV n.º 2023/..., de 11 de janeiro de 2023, no montante de 1.378,15 EUR;
- 122,99 EUR, atinentes às liquidações de ISV n.ºs 2023/..., de 1 de agosto de 2023, no montante de 1.640,49 EUR, e 2023/..., de 10 de agosto de 2023, no montante de 1.104,85 EUR;
- 838,26 EUR, atinentes à liquidação de ISV n.º 2021/..., de 9 de setembro de 2021, no montante de 2.237,54 EUR [cfr. processo administrativo].

pppp. Para o efeito, a Requerente invocou a preterição do artigo 110.º do TFUE, face às distintas percentagens de redução, resultantes do artigo 11.º do CISV, aplicáveis às componentes cilindrada e ambiental;

qqqq. Através do ofício n.º..., de 13 de setembro de 2024, do Diretor da Alfândega de Alverca, a Requerente foi notificada para exercer o seu direito de audição prévia sobre o projeto de decisão de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa, de cujo conteúdo resulta «*não [terem sido] apresentados elementos/documentos de prova que comprovem fundamentadamente os factos alegados [i.e., «a prova de facto de que, no caso concreto, o imposto que incidiu sobre o(s) veículo(s) objeto de legalização fiscal em território nacional [...] é superior ao valor residual do imposto incorporado no valor de veículo nacional similar presente no mercado nacional de veículos usados [...]»]*» [cfr. processo administrativo];

rrrr. Por despacho de 18 de outubro de 2024, o Diretor da Alfândega de Alverca indeferiu os pedidos de revisão oficiosa apresentados pela Requerente – «*[...] verificando-se a ausência de elementos de prova que atestem que o ISV cobrado [...] excedeu o montante residual do ISV incorporado no valor dos veículos usados*

similares já matriculados em território nacional, indefiro os pedidos de revisão oficiosa apresentados pela Requerente» [cfr. processo administrativo];

— DA PROPOSITURA DA AÇÃO ARBITRAL NA ORIGEM DOS PRESENTES AUTOS

ssss. A 2 de dezembro de 2024, a Requerente apresentou junto do CAAD (Arbitragem Tributária) o pedido de pronúncia arbitral na origem dos presentes autos;

tttt. No âmbito do pedido de pronúncia arbitral, a Requerente peticionou a declaração de ilegalidade (e consequente anulação parcial) das aludidas liquidações de ISV e, bem assim, da decisão de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa;

uuuu. Em concreto, a Requerente sustentou a violação do artigo 110.º do TFUE, face às distintas percentagens de redução, resultantes do artigo 11.º do CISV, aplicáveis às componentes cilindrada e ambiental, e concomitante discriminação resultante da tributação diferenciada (mais gravosa), em sede de ISV, das viaturas usadas “admitidas” em território nacional face às viaturas usadas “originárias” de Portugal;

vvvv. No dia 13 de março de 2025, a Entidade Requerida apresentou a sua resposta e o processo administrativo;

wwww. Na sua resposta, a Entidade Requerida invocou matéria de exceção e pugnou pela conformidade à lei – designadamente, ao Direito da União Europeia – das liquidações de ISV (e, desse modo, pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral).

25. O Tribunal Arbitral formou a sua convicção após ter analisado e valorado (i) o acervo documental carreado para os autos pela Requerente; (ii) a resposta da Entidade Requerida (iii) o processo administrativo e (iv) a ausência de pronúncia, por parte da Requerente, à resposta – em concreto, à matéria de exceção – apresentada pela Entidade Requerida.

B. Factos não provados e respetiva motivação

26. Dos factos com interesse para a boa decisão da causa não foram provados os que abaixo se elencam:
- a. O preço de venda praticado no mercado nacional relativo a viaturas usadas “originárias” de Portugal detentoras de características idênticas ou semelhantes às das viaturas da Requerente;
 - b. O ISV residual implícito, parte compósita do preço de venda *supra*;
 - c. O nexo causal entre tal preço de venda (ou melhor, entre o ISV residual nele incluído) e as diferentes percentagens de redução aplicadas às componentes cilindrada e ambiental aquando do apuramento do ISV das viaturas da Requerente.
27. A Requerente não apresentou elementos probatórios demonstrativos da factualidade *supra*, tendo-se limitado a juntar aos autos tabela por si elaborada (cfr. **documento n.º 1** junto ao pedido de pronúncia arbitral) pretensamente identificativa (i) do «valor do ISV a pagar no veículo em estado novo», (ii) do «valor residual do imposto incorporado no veículo» e (iii) do «valor a receber».

IV. APRECIÇÃO DA MATÉRIA DE EXCEÇÃO

— *Do imposto considerado em dobro (147,61 EUR) [exceção perentória]*

28. Conforme resulta da matéria de facto provada, no que concerne à liquidação de ISV n.º 2022/..., de 5 de dezembro de 2022, no montante de 1.355,09 EUR, foram indevidamente apresentados dois pedidos de revisão oficiosa, em sede dos quais a Requerente peticionou a anulação do imposto em 147,61 EUR, tendo o segundo ficado sem efeito por força da identidade/repetição verificada (cfr. ponto h. *supra*).
29. Não obstante, quando apurou o montante do imposto cuja anulação solicita no âmbito dos presentes autos por referência a essa liquidação (147,61 EUR), a Requerente considerou-o em dobro [*i.e.*, duas vezes (147,61 EUR x 2 = 295,22 EUR)].

30. Perante a imprecisão detetada, o Tribunal Arbitral julga procedente a exceção (de natureza perentória) invocada pela Entidade Requerida (cfr. artigos 26.º a 28.º, 33.º e 34.º da resposta), absolvendo-a parcialmente do pedido formulado pela Requerente – de declaração de ilegalidade e concomitante anulação da liquidação de ISV n.º 2022/..., de 5 de dezembro de 2022 – no montante de 147,61 EUR, nos termos do artigo 89.º, n.º 3, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”), *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAMT.

— *Da discrepância entre o imposto petitionado e apurado (3.508,27 EUR vs. 3.108,27 EUR [exceção perentória]*

31. Por outro lado, verifica-se uma discrepância entre os montantes globais do imposto cuja anulação a Requerente peticionou no pedido de pronúncia arbitral (3.508,27 EUR) e apurou no **documento n.º 1** junto ao mesmo (3.108,27 EUR). Esta diferença, no montante de 400 EUR (3.508,27 EUR – 3.108,27 EUR), deve-se a erro de escrita (ou de cálculo) patente no articulado (em concreto, nos artigos 80.º, 89.º e 92.º do pedido de pronúncia arbitral, no petitório e na indicação do valor da causa).

32. Perante a comissão deste erro, o Tribunal Arbitral julga procedente a exceção (de natureza perentória) invocada pela Entidade Requerida (cfr. artigos 29.º e 34.º da resposta), absolvendo-a parcialmente do pedido formulado pela Requerente – de declaração de ilegalidade e concomitante anulação das liquidações de ISV melhor identificadas no ponto 2. *supra* – no montante de 400 EUR, nos termos do artigo 89.º, n.º 3, do CPTA, *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAMT.

— *Da caducidade do direito de ação [exceção dilatória]*

33. Resulta da matéria de facto provada (i) não ter a Requerente apresentado pedido de revisão oficiosa da liquidação de ISV n.º 2024/..., de 19 de janeiro de 2024, no montante global de 1.366,68 EUR; (ii) ter o prazo para pagamento voluntário deste ato tributário

expirado a 2 de fevereiro de 2024 e (iii) ter a propositura da presente ação arbitral tido lugar a 2 de dezembro de 2024.

34. Perante o exposto, e atenta a aplicação conjugada dos artigos 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAMT, e 102.º, n.º 1, alínea a), do CPPT, constata-se ter o prazo de propositura de ação arbitral contra a referida liquidação de imposto findado a 2 de maio de 2024. Pelo que, a 2 de dezembro de 2024, este direito de ação já havia caducado.
35. Em consequência, no concernente à liquidação de ISV n.º 2024/..., de 19 de janeiro de 2024, no montante global de 1.366,68 EUR, o Tribunal Arbitral julga procedente a exceção (de natureza dilatória) invocada pela Entidade Requerida (cfr. artigos da resposta), absolvendo-a da instância, nos termos do artigo 89.º, n.º 2, do CPTA, *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAMT.
36. Igual entendimento não é, porém, extensível às demais liquidações de ISV objeto dos presentes autos.
37. Neste contexto, considera pacificamente a jurisprudência e a doutrina que, findo o prazo de reclamação graciosa – *in casu*, de cento e vinte dias (cfr. artigo 70.º, n.º 1, do CPPT) –, as liquidações de imposto não se consolidam, sem mais, na ordem jurídica.
38. O sujeito passivo tem a faculdade de “lançar mão” do meio procedimental previsto no artigo 78.º da Lei Geral Tributária (“LGT”) – *i.e.*, do pedido de revisão oficiosa –, podendo alicerçá-lo em distintos fundamentos – (i) em erro imputável aos serviços, na aceção do n.º 1, *in fine*; (ii) em injustiça grave ou notória, na aceção do n.º 4; e (iii) em duplicação de coleta, na aceção do n.º 6 – desde que respeitado o respetivo prazo procedimental [de quatro anos, nas situações elencadas em (i)² e (iii); de três anos, na situação elencada em (ii)].

² Ou a todo o tempo, se o tributo ainda não tiver sido pago.

39. Atente-se, a título de exemplo, à jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo de 5 e 12 de novembro de 2003, 2 de fevereiro de 2005 e 12 de julho de 2006, respetivamente proferida no âmbito dos processos n.ºs 01462/03, 01237/03, 01171/04 e 0402/06.
40. Na situação *sub judice*, conforme resulta da matéria de facto assente, a Requerente apresentou pedidos de revisão oficiosa das liquidações de ISV entre os dias 15 de março e 8 de abril de 2024, com fundamento em erro imputável aos serviços. Tendo, na sequência da prolação da decisão de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa a 18 de outubro de 2024, apresentado o pedido de pronúncia arbitral na origem dos presentes autos a 2 de dezembro de 2024.
41. Não se verifica assim qualquer intempestividade conducente à caducidade do direito de ação. Os prazos previstos nos artigos 78.º, n.º 1, *in fine*, da LGT [de 4 anos (a contar da notificação das liquidações de imposto)] e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAMT [de 90 dias (a contar da notificação da decisão de indeferimento dos pedidos de revisão oficiosa)] foram respeitados.
42. Em consequência, no concernente às demais liquidação de ISV, o Tribunal Arbitral julga improcedente a exceção (de natureza dilatória) invocada pela Entidade Requerida (cfr. artigos 45.º a 54.º da resposta).
43. Questão diferente é a de saber se os requisitos substantivos para o acionamento do pedido de revisão oficiosa estão preenchidos – *i.e.*, se, no caso *sub judice*, a factualidade é subsumível a uma situação de erro imputável aos serviços (cfr. artigo 78.º, n.º 1, *in fine*, da LGT).
44. Tal análise pressuporá necessariamente a apreciação do mérito da causa, pelo que terá lugar na sua sede própria (ponto VI. *infra*), conduzindo, no cenário de não preenchimento dos aludidos requisitos, à improcedência da ação arbitral. Por outras palavras, contrariamente à posição perfilhada pela Entidade Requerida (cfr. artigos 56.º a 65.º da resposta), tal análise não se enquadra no presente ponto, atinente à apreciação de exceção

dilatória que, atenta a sua natureza (marcadamente formal), obstará à apreciação do mérito da causa e, concomitantemente, conduziria à absolvição da instância.

— *Da incompetência material do Tribunal Arbitral* [exceção dilatária]

45. Dos presentes autos resulta com meridiana clareza constituírem as liquidações de ISV identificadas *supra* o objeto (mediato) do pedido de pronúncia arbitral, tendo a Requerente expressa e inequivocamente peticionado a sua declaração de ilegalidade (e concomitante anulação) com fundamento na violação do Direito da União Europeia (em concreto, do artigo 110.º do TFUE), e, por via disso, “selecionado” a preterição em referência como causa de pedir.
46. Constata-se assim não assistir razão à Entidade Requerida quando sustenta «*visa[r]* [a Requerente], *com a presente ação, suspender a eficácia de ato legislativo (i.e., do artigo 11.º do CISV)*» e, desse modo, «*a impugnação de atos praticados no exercício da função política e legislativa*» (cfr. artigos 73.º e 74.º da resposta).
47. A Requerente formulou correta e adequadamente a sua pretensão – a coberto do (e em conformidade com o) artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAMT.
48. Em consequência, no concernente à sua incompetência em razão da matéria, o Tribunal Arbitral julga improcedente a exceção (de natureza dilatária) invocada pela Entidade Requerida (cfr. artigos 71.º a 82.º da resposta).

V. OBJETO DA PRONÚNCIA ARBITRAL

49. O *thema decidendum* objeto da presente ação arbitral consiste em aferir da conformidade do artigo 11.º do CISV, na redação vigente à data da exigibilidade do imposto (*i.e., na redação introduzida pelo artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro*), ao artigo 110.º do TFUE, face às distintas percentagens de redução aplicáveis às componentes cilindrada e ambiental, em sede de tributação em ISV, de viaturas ligeiras de passageiros usadas, oriundas de outro Estado-membro da União Europeia, e, concomitantemente, em

indagar se essa disparidade redundava numa tributação discriminatória (mais gravosa) das viaturas usadas “admitidas” em Portugal – *vis-à-vis* a tributação das viaturas usadas “originárias” do território nacional –, conducente à anulação parcial, no montante de 2.938,91 EUR, das liquidações de ISV acima identificadas.

50. Por último, cumpre indagar do direito da Requerente à restituição do imposto, no montante de 2.938,91 EUR, nos termos do artigo 100.º da LGT, e, bem assim, do seu direito à percepção de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT³.

VI. MATÉRIA DE DIREITO

51. Sem prejuízo de a Requerente não o ter expressamente mencionado, infere-se dos presentes autos que os pedidos de revisão oficiosa na sua origem foram apresentados a coberto do artigo 78.º, n.º 1, *in fine*, da LGT – i.e., «no prazo de quatro anos após a liquidação [...] com fundamento em erro imputável aos serviços» da Entidade Requerida.
52. Neste contexto, no que à comissão de «erro imputável aos serviços» concerne, importa atentar na jurisprudência dos tribunais superiores densificadora do conceito:

«O [...] conceito [de erro imputável aos serviços] compreende não só o lapso, o erro material ou o erro de facto, como também o erro de direito, e [...] essa imputabilidade é independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na liquidação afetada pelo erro» [sublinhado nosso] – cfr., a título

³ Neste contexto, o Tribunal Arbitral não ignora não ter a Requerente peticionado a condenação da Entidade Requerida no pagamento de juros indemnizatórios. Porém, na senda da jurisprudência dos tribunais superiores, cumpre analisar *ex officio* o direito da Requerente à sua percepção. Em conformidade, a título exemplificativo, Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 6 de fevereiro de 2025, proferido no âmbito do processo n.º 572/19.6BELRS: «[Os] juros indemnizatórios destinam-se a compensar os contribuintes pelo prejuízo provocado pela privação indevida de meios financeiros [...], sendo que o direito aos mesmos nasce na esfera jurídica do contribuinte independentemente da formulação de qualquer pedido a exigí-los, bastando para a sua atribuição que estejam reunidos os respetivos pressupostos, conforme se extrai da leitura do aludido artigo 100.º da LGT (vide, neste sentido, acórdão do STA, de 03.05.2018, processo n.º 0250/17)» [sublinhado nosso].

exemplificativo, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 8 de março de 2017, proferido no âmbito do processo n.º 01019/14.

«[E]mbora o conceito de “erro imputável aos serviços” aludido na 2.ª parte do n.º 1 do 78.º da LGT não compreenda todo e qualquer “vício” (designadamente vícios de forma ou procedimentais) mas tão só “erros”, estes abrangem o erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do ato afetada pelo erro» [sublinhado nosso] – cfr., a título exemplificativo, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 5 de maio de 2016, proferido no âmbito do processo n.º 0407/15.

«Para a questão se subsumir no artigo 78.º, n.º 1, da LGT importa, desde logo, que o contribuinte não tenha contribuído, por qualquer forma, para a emissão do ato de liquidação, ou seja, não pode existir uma conduta, seja ela ativa ou omissiva, que tenha determinado a emissão do ato de liquidação, nos moldes em que o foi» [sublinhado nosso] – cfr., a título exemplificativo, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 5 de novembro de 2020, proferido no âmbito do processo n.º 328/05.3BEALM.

«Existindo um erro de direito numa liquidação efetuada pelos serviços da Administração Tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços. Com efeito, existe uma obrigação genérica de a Administração Tributária atuar em plena conformidade com a lei, legalmente preceituada, desde logo, no artigo 266.º, n.º 2, da CRP e bem assim no artigo 55.º da LGT, razão por que qualquer ilegalidade não resultante de uma atuação do sujeito passivo será imputável à própria Administração» [sublinhado nosso] – cfr., a título

exemplificativo, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de março de 2012, proferido no âmbito do processo n.º 01007/11.

«[H]avendo erro de direito na liquidação, por aplicação de normas nacionais que violem o direito comunitário e sendo ela efetuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efetuar a liquidação afetada por erro" já que "a administração tributária está genericamente obrigada a atuar em conformidade com a lei (artigos 266.º, n.º I, da CRP e 55.º da LGT), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma atuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços» [sublinhado nosso] – cfr., a título exemplificativo, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 6 de fevereiro de 2002, proferido no âmbito do processo n.º 026690.

53. E, de igual modo, na doutrina portuguesa sobre a matéria:

«[A] Administração Tributária poderá proceder à revisão oficiosa dos atos tributários no prazo de 4 (quatro) anos após a liquidação [...] quando se verificar um erro imputável aos serviços, ou seja, um lapso, um erro material ou de facto, bem como um erro de direito, não se exigindo a demonstração da culpa dos funcionários» – cfr., a título exemplificativo, NETO, SERENA CABRITA e TRINDADE, CARLA CASTELO, Contencioso Tributário, Volume I (Procedimento, Princípios e Garantias), 2017, Almedina, p. 599.

54. Perante o exposto, quanto ao imposto liquidado no montante de 2.938,91 EUR, cumpre indagar (e analisar) se a violação do Direito da União Europeia sustentada pela Requerente efetivamente se verifica.

55. Se tal suceder, na esteira das mencionadas jurisprudência e doutrina, terá ocorrido um erro de direito – assente na preterição do Direito da União Europeia, *in casu* do artigo 110.º do TFUE – imputável, a título objetivo (porquanto carente do requisito atinente à culpa), aos serviços da Entidade Requerida nos termos do artigo 78.º, n.º 1, *in fine*, da LGT.
56. Se tal não suceder, o referido erro de direito não se verificará, pelo que o requisito atinente à sua imputabilidade aos serviços também não estará preenchido, o que conduzirá à improcedência do pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, à manutenção na ordem jurídica das liquidações de imposto no montante global de 2.938,91 EUR.
57. Relativamente ao contexto que subjaz à redação do artigo 11.º do CISV conferida pelo artigo 391.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral realça os pontos 6.10 a 6.25 e 6.33 a 6.40 da Decisão Arbitral de 16 de dezembro de 2024, proferida no âmbito do processo n.º 846/2024-T, os quais, com o intuito de se evitar desnecessária prolixidade, não se transcrevem, considerando-se, porém, integralmente reproduzidos na presente sede.
58. Aqui chegados, com o fito de aferir o pretenso erro de direito invocado pela Requerente – consubstanciado na violação do artigo 110.º do TFUE pelo artigo 11.º do CISV – cumpre atentar na recente jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, a qual, por referência a situação idêntica à dos presentes autos (que no caso *sub judice* “dispensa” o Tribunal Arbitral da obrigação de reenvio prejudicial prevista no artigo 267.º, 3.º parágrafo, do TJUE⁴), preconiza:

⁴ «[A] força da interpretação dada pelo Tribunal de Justiça ao abrigo do artigo 267.º do TFUE pode privar de causa a obrigação prevista no artigo 267.º, terceiro parágrafo, do TFUE e esvaziá-la assim de conteúdo, designadamente quando a questão suscitada seja materialmente idêntica a outra questão suscitada em processo análogo e já decidida a título prejudicial» [sublinhado nosso] – cfr., a título exemplificativo, Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 6 de outubro de 2021, proferido no âmbito do processo n.º C-561/19 (Caso

«[O] artigo 110.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que não tem em conta, para efeitos do cálculo do montante de um imposto sobre veículos, quando é aplicado a um veículo proveniente de outro Estado-membro, a desvalorização da componente ambiental deste imposto na mesma proporção e nos mesmos termos em que o faz em relação à componente cilindrada do referido imposto se, e na medida em que, o montante do imposto cobrado sobre o referido veículo importado exceder o montante do valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados» [sublinhado nosso] – cfr. Despacho do Tribunal de Justiça da União Europeia de 6 de fevereiro de 2024, proferido no âmbito do processo n.º C-399/23 (Caso OSÓQUIM).

59. E, bem assim, na jurisprudência nacional, a qual visa “acomodar” o sentido decisório perfilhado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia no âmbito do referido processo de reenvio prejudicial (Caso OSÓQUIM):

«[A] resposta dada à questão prejudicial [...] será sempre de matriz relativa e não absoluta, dependendo da avaliação que se faça entre o valor de ISV cobrado (e contestado [...]) e o valor de imposto implícito em veículos usados nacionais equivalentes – ou, nas palavras daquele Tribunal [Tribunal de Justiça da União Europeia], o “valor residual do imposto incorporado no valor dos veículos nacionais similares presentes no mercado nacional de veículos usados”. Assim sendo, a determinação da conformidade ou não da legislação aqui em causa com os postulados do Direito Europeu passa [...] por “determinar se a aplicação de uma percentagem de redução da componente ambiental do ISV diferente da aplicada à componente cilindrada deste imposto conduz a favorecer a venda dos veículos usados nacionais”» – cfr., a título exemplificativo, Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 24 de abril de 2024, proferido no âmbito do processo

CONSORZIO ITALIAN MANAGEMENT). Em sentido similar, Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 6 de outubro de 1982, proferido em sede do processo n.º 283/81 (Caso CILFIT).

n.º 25/23.8BALSb; de 23 de maio de 2023, proferido no âmbito do processo n.º 0191/23.2BALSb; e de 27 de novembro de 2024, proferido no âmbito do processo n.º 013/24.7BALSb.

60. Na esteira desta jurisprudência constata-se que as distintas percentagens de redução, decorrentes do artigo 11.º do CISV, aplicáveis às componentes ambiental e cilindrada, *per se*, não violam o artigo 110.º do TFUE. Tal só sucederá se a aludida disparidade percentual estiver na origem de uma diferenciada prática de preços no mercado nacional de viaturas usadas, sendo as “admitidas” em Portugal mais dispendiosas do que as “originárias” equivalentes no que ao ISV devido respeita.
61. Constata-se, pois, que a discriminação em referência está *prima facie* arraigada à demonstração do preço de venda das viaturas usadas equivalentes – em concreto, à prova do montante (inferior) do imposto residual implícito refletido no preço [*vis-à-vis* o montante (superior) do imposto suportado pela Requerente].
62. Porém, a Requerente não demonstra factualidade refletora de tal discriminação – em concreto, o ISV residual incorporado no preço de venda praticado no mercado nacional relativo a viaturas usadas idênticas ou similares às por si adquiridas, não constando dos autos elementos probatórios a seu respeito.
63. Com efeito, a Requerente limitou-se a juntar aos autos (cfr. **documento n.º 1** junto ao pedido de pronúncia arbitral) tabela por si elaborada em sede da qual apurou o «*valor residual do imposto incorporado no veículo*» mediante a aplicação ao «*valor da componente ambiental*» da percentagem de redução legalmente prevista para o «*valor da componente cilindrada*», tendo subsequentemente somado as duas componentes e calculado, a título de «*valor a receber*», a diferença entre o ISV por si pago e o montante resultante de tal adição.

64. Por outro lado, não obstante constar da tabela montante intitulado «*valor do ISV a pagar no veículo em estado novo*», o mesmo não foi tido em conta no apuramento do ISV pretensamente devido. A sua inclusão na tabela revelou-se, por isso, inócuca.
65. Ademais, esse valor («*valor do ISV a pagar no veículo em estado novo*») foi calculado com base nas taxas de imposto em vigor nos anos em que as viaturas foram admitidas em território nacional (*i.e.*, quando já eram viaturas usadas), ao invés de com base nas taxas de imposto aplicáveis em Portugal aquando da respetiva aquisição no Estado-membro de origem (*i.e.*, quando eram viaturas novas), o que reflete incongruência.
66. Por último, apesar da alusão à Portaria n.º 383/2003, de 14 de maio, a Requerente acaba por não refletir a sua aplicação na tabela por si elaborada, pelo que a sua relevância no âmbito dos presentes autos afigura-se ininteligível.
67. Cabendo à Requerente o ónus da prova na aceção do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, o incumprimento por si perpetrado (refletido *supra*) terá necessariamente de ser valorado em seu desfavor.
68. Neste contexto, cumpre enfatizar o seguinte:
- «Começando pela regra plasmada no n.º 1 do artigo 74.º da LGT, esta determina que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da Administração Tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque [...]. Esta regra, bem como as previstas nos n.ºs 2 e 3 do mesmo artigo, são regras de ónus da prova em sentido objetivo, na medida em que pressupõem a repartição do ónus de alegação e de prova nos termos do princípio da legalidade, cabendo à Administração Tributária a prova da existência e quantificação do facto tributário e ao contribuinte a prova dos factos extintivos, impeditivos ou modificativos do direito de liquidação alegado por aquela, ou em certos casos, a prova de factos constitutivos do seu direito, designadamente quando invoca um benefício fiscal, a existência de faturas usadas na dedução de custos ao lucro tributável ou na dedução do IVA. Assim, caberá à Administração ou ao sujeito passivo a prova dos*

pressupostos dos factos constitutivos dos direitos que pretendam exercer [...]. Trata-se de uma transposição da regra geral prevista no n.º 1 do artigo 342.º do CC». – cfr. NETO, SERENA CABRITA e TRINDADE, CARLA CASTELO, Contencioso Tributário, Volume I (Procedimento, Princípios e Garantias), 2017, Almedina, pp. 639 e 640.

69. Em conformidade, ainda que por referência ao artigo 342.º do Código Civil, importa atentar no seguinte:

«O significado essencial do ónus da prova não está tanto em saber a quem incumbe fazer a prova do facto [ónus subjetivo ou formal] como em determinar o sentido em que deve o tribunal decidir no caso de se não fazer essa prova [ónus objetivo ou material]» – cfr. DE LIMA, PIRES ANTÓNIO e VARELA, JOÃO ANTUNES, Código Civil Anotado, Volume I, 4.ª Edição Revista e Atualizada, p. 306.

«O ónus da prova não consiste no encargo lançado sobre a parte de alegar o facto e de carrear, por si mesma, para o processo todos os elementos capazes de convencer o juiz da realidade desse facto, sob pena de ter como assente o facto oposto. Significa a situação da parte contra quem o tribunal dará como assente [ou como não assente] um facto sempre que o juiz se não convença da realidade dele (Ac. RE, de 29.4.1986: BMJ, 358.º - 626)» – cfr. NETO, ABÍLIO, Código de Processo Civil Anotado, 18.ª Edição Atualizada, setembro de 2004, p. 871.

70. Deste modo, o erro de direito – preterição do Direito da União Europeia, *in casu* do artigo 110.º do TFUE – invocado pela Requerente (enformador da causa de pedir na génese do pedido de declaração de ilegalidade das liquidações de imposto no montante global de 2.938,91 EUR) não se afigura atendível. *A priori*, a matéria de facto alicerçante daquele pretenso erro não foi demonstrada.

71. Assim sendo, o Tribunal Arbitral considera não preenchido o requisito atinente à comissão de «erro» previsto no artigo 78.º, n.º 1, *in fine*, da LGT, julgando improcedente o pedido de pronúncia arbitral na origem dos presentes autos quanto à declaração de ilegalidade (e consequente anulação) das liquidações de ISV no montante global de 2.938,91 EUR, mantendo, por via disso, estes atos tributários na ordem jurídica.
72. Em consequência, a Requerente não tem direito nem à restituição do imposto, no montante global de 2.938,91 EUR, nem à percepção de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT.

VII. DECISÃO

73. Por tudo quanto se expôs, o Tribunal Arbitral decide:
- Julgar procedentes as exceções perentórias invocadas pela Entidade Requerida, absolvendo-a, nessa medida e nos termos expostos *supra*, dos pedidos deduzidos pela Requerente concernentes à liquidação de ISV n.º 2022/..., de 5 de dezembro de 2022, no montante global de 1.355,09 EUR (mil, trezentos e cinquenta e cinco euros e nove cêntimos) [cujo montante contestado ascende a 147,61 EUR (cento e quarenta e sete euros e sessenta e um cêntimos)] e à discrepância entre o imposto petitionado e apurado (3.508,27 EUR vs. 3.108,27 EUR);
 - Julgar procedente a exceção dilatória de caducidade do direito de ação, no que concerne à liquidação de ISV n.º 2024/..., de 19 de janeiro de 2024, no montante global de 1.366,68 EUR (mil, trezentos e sessenta e seis euros e sessenta e oito cêntimos) [cujo montante contestado ascende a 21,75 EUR (vinte e um euros e sessenta e cinco cêntimos)], absolvendo, nessa medida e nos termos expostos *supra*, a Entidade Requerida da instância;
 - Julgar improcedente a exceção dilatória de caducidade do direito de ação, no que concerne às demais liquidações de ISV, no montante global de 24.355,53 EUR (vinte e quatro mil, trezentos e cinquenta e cinco euros e cinquenta e três cêntimos) [cujo montante contestado ascende a 2.938,91 EUR (dois mil, novecentos e trinta e oito euros e noventa e um cêntimos)];

- Julgar improcedente a exceção dilatória de incompetência (em razão da matéria) invocada pela Entidade Requerida;
- Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente, mantendo na ordem jurídica as liquidações de ISV acima melhor identificadas, no montante global de 24.355,53 EUR (vinte e quatro mil, trezentos e cinquenta e cinco euros e cinquenta e três cêntimos) [cujo montante contestado ascende a 2.938,91 EUR (dois mil, novecentos e trinta e oitos euros e noventa e um cêntimos)].

VIII. VALOR DA CAUSA

74. Nos termos dos artigos 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC (*ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAMT), 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“Regulamento de Custas”), e atento o referido nos pontos 28 a 32 *supra*, fixa-se o valor do processo (da causa) em 2.960,66 EUR (dois mil, novecentos e sessenta euros e sessenta e seis cêntimos).

IX. CUSTAS ARBITRAIS

75. Condena-se a Requerente nas custas do processo, as quais perfazem 612 EUR (seiscentos e doze euros), em consonância com os artigos 527.º, n.º 1, do CPC (*ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAMT) e 22.º, n.º 4, do RJAMT e, bem assim, com a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas.

Lisboa, 4 de julho de 2025

A Árbitra

Sónia Fernandes Martins